

**المحور الثالث**

**ادارة التكاليف حسب الأنشطة ABM**

### الوحدة الثالثة: إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

- 1- مفهوم إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM
  - 2- المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM
  - 3- علاقة نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM بنظام ABC
  - 4- خصائص نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM
  - 5- أهمية إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM
  - 6- أهداف إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM
  - 7- مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM
- الأهداف التعليمية للوحدة**
- معرفة الطلبة لطريقة عمل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM.
  - معرفة كيفية زيادة دقة تخصيص التكاليف.
  - معرفةاليات تعزيز كفاءة العمليات وتحديد فرص التحسين.
  - معرفة كيفية تحسين إدارة الجودة.
  - زيادة فهم علاقة التكلفة بالعائد.

## تمهيد

إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) هي منهجية إدارية تستخدم البيانات المستمدة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (Activity-Based Costing) لتحسين كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية داخل المؤسسة.

يتمحور هذا النظام حول تحليل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحديد التكاليف المرتبطة بكل نشاط، مما يساعد على فهم دقيق لكيفية استخدام الموارد وتكليف المنتجات والخدمات.

يهدف هذا المحور إلى دراسة فلسفة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، وبيان مدى اعتماد الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتطبيق نظام ABM الذي يعمل على إجراءات التحسين والتطوير المستمر في الأنشطة المؤسسة من خلال اعتماده على المعلومات المالية وغير المالية، مما يعزز قدرة المؤسسات على مواكبة متطلبات العصر الحالي والتغلب على المنافسة الحادة التي تسود البيئة المحيطة بها لضمان بقائها في السوق ومحافظتها على أرباحها بل ومحاولتها زيادتها.

### 1- مفهوم إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

تقوم فكرة نظام الادارة على أساس الأنشطة على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. حيث تعرف إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM على أنها "أسلوب إدارة يرتكز على الأنشطة والعمليات"، كونها تعتبر أكثر استقراراً من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها، إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظراها العميل، مما أوجب إدارتها بفعالية.

كذلك يمكن تعريف إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM على أنها "مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، ومعتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC".

ومما سبق يتضح أن إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM تقوم على رؤية إستراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه.

### 2- المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM

إن أهم المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM تمثل في:

- الأنشطة

تمثل الأنشطة في العمليات أو المهام التي تستهلك الموارد وتستخدم لإنتاج منتج أو تقديم خدمة. ويمكن أن تكون الأنشطة مثل التصنيع، التوريد، التسويق، والتوزيع.

#### ب- التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وهي الطريقة التي يتم بها تخصيص التكاليف بناءاً على الأنشطة التي تستهلك الموارد. وهي تختلف عن الطرق التقليدية التي تعتمد على توزيع التكاليف العامة بشكل إجمالي.

#### ج- تحليل الأنشطة

في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM يتم تحليل الأنشطة لتحديد ما إذا كانت تضيف قيمة حقيقة إلى المنتج أو الخدمة، وما إذا كانت فعالة من حيث التكلفة. حيث أن الأنشطة التي لا تضيف قيمة يمكن التخلص منها أو تعديلها.

يمكن للمؤسسة من خلال تحليل الأنشطة، تحديد العمليات التي يمكن تحسينها لتقليل التكاليف وزيادة الكفاءة. ويمكن تقليل الأنشطة غير الضرورية أو إعادة تصميم العمليات لتحسين الأداء.

#### هـ تحسين إتخاذ القرار

تساعد إدارة التكاليف على أساس الأنشطة المدراء في اتخاذ قرارات صحيحة بناءً على فهم أعمق لكيفية تأثير الأنشطة على التكاليف والأرباح. ويساعد أيضاً في تحديد المنتجات أو الخدمات التي تحقق أرباحاً أكثر والأخرى التي قد تكون غير مرحبة.

### 3- علاقة نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM بنظام ABC

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM الإطار الذي يعمل من خلاله نظام ABC، بحيث يشكلان نظام متكامل، إذ يعتبر نظام ABC أداة رئيسية لمراقبة التسيير في نظام ABM، باعتباره مصدراً للمعلومات، وفي الوقت نفسه يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام ABC. حيث يرتكز نظام ABM على فكرة أن نظام ABC يوفر المعلومات الملائمة المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة (التصميم، التموين، الإنتاج، التوزيع....) هذه المعلومات تعتبر قاعدة بالنسبة لنظام ABM من أجل تحسين عملية التسيير.

تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي يقوم عليه كل من النظامين ABC ، ABM حيث أن مخرجات المرحلة الأولى من نظام ABC المتمثلة في تكلفة الأنشطة تمثل مدخلات نظام ABM .

إن تحليل الأنشطة في نظام ABM يهدف إلى تقديم بيانات عن المنتج أو المراحل الإنتاجية، بهدف تحديد تكلفة المنتج، أما في نظام ABM فإن التحليل يهدف إلى تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال البحث عن المسببات الأصلية لحدوثها، ودراستها من أجل تقييمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية وغير المالية.

يقوم نظام ABC على تحليل الوضع القائم، إذ يقدم بيانات تمكن من تعديل هذا الوضع من خلال نظام ABM .

يرتكز كل من النظامين ABM وABC على تحديد وقياس ومراقبة العوامل المنشئة للتكاليف مما يساهم في تنفيذ إستراتيجية رفع القيمة.

### 4- خصائص نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

يسمح نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM بتقييم أنشطة المؤسسات مما يمكن الإدارة من التحكم وتخفيض التكاليف. فإذا كان التكاليف حسب الأنشطة ABM تتميز بالخصائص التالية:

#### أ- تحليل قيمة الأنشطة

يهدف تحليل قيمة الأنشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي لهذه الأنشطة من خلال معرفة السبب الذي قامت من أجله هذه الأنشطة وبأي طريقة سيتم القيام بها.

هذا التحليل يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيفة لقيمة والتي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بمواصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات، وتحديد الأنشطة غيرالمضيفة لقيمة والتي يجب العمل على إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن والذي يستند إلى مفهوم تحليل القيمة.

يستخدم هذا المفهوم في تحديد عناصر تكاليف ووظائف المنتج، بغرض تحديد الحد الأدنى من التكاليف اللازمة حتى تؤدي كل وظيفة المهام المحددة لها بدقة.

حيث يقصد بقيمة المنتج، القدرة على أداء وظائفه بأدنى حد ممكن من التكاليف، والتي تتراكم كلما أمكن الحصول على الوظيفة أو الخدمة المطلوبة في الوقت المحدد، والمكان المحدد، وبالجودة المطلوبة عند أدنى حد ممكن من التكلفة.

يلعب تحليل القيمة دوراً مهماً في تخفيض التكاليف غير الضرورية من خلال إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أي الإهتمام بالتكلفة كأحد أهم العناصر المحددة لقيمة المنتجات مما يعني أن قيمة المنتجات تحدد بالقدر الذي يرضي إشباع حاجات وأنواع المستهلكين، وبقدر ما تؤدي به من وظائف تبرر وجود هذه

المحور الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة **ABM** ——————**الدكتور: بولجبل فريد**  
المنتجات، أما الأنشطة غير الضرورية يجب إستبعادها مما ينتج عنه استبعاد ما تتطلبه من تكاليف متغيرة أو  
ما قد يوجد من تكاليف ثابتة متعلقة بهذه الأنشطة.

إن مجموع الأنشطة المضيفة للقيمة يشكل سلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، والتي تعني أن إضافة  
القيمة تحدث عند كل مرحلة من المراحل، وإن زيادة قيمة المنتجات يستوجب تحسين قيمة كل أنشطة المؤسسة.

#### **بـ- دراسة العوامل المسيبة للأنشطة**

يتم العمل على تحديد الأنشطة الأقل أهمية، وكذا الأنشطة غير المنجزة بطريقة جيدة، من خلال معرفة  
العوامل المسيبة لهذه الأنشطة والتي تمكن من الوقوف عند نقاط التشغيل، فعلى سبيل المثال انتقال المنتج داخل  
المصنع (بين مرحلتين للإنتاج) يعتبر نشاطا غير مهم، أي نشاط بدون قيمة، من وجهة نظر المستهلك، إلا أنه  
لا يمكن إلغاء هذا النشاط مادام هناك مرحلتين منفصلتين عمليا، لكن يمكن إعادة تنظيم المصنع، أي العمل على  
تقليص المسافة إلى أدنى حد ممكн بين العمليتين، باعتبار أن المسافة هي العامل المسبب للنشاط، وبالتالي  
إقصاء نشاط الانتقال باعتباره نشاط بدون قيمة

#### **جـ- قياس أداء الأنشطة**

يتم تقييم أداء كل نشاط بطريقة تعكس مدى مساهمته في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، أي الأهداف  
المراد الوصول إليها، وذلك باستخدام معايير مالية وغير مالية لقياس الأداء، وهو ما يعني اختيار مؤشر لقياس  
أداء النشاط على حسب طبيعة النشاط.

ويمكن في هذا الإطار الاستناد إلى بطاقة الأداء المتوازن والتي تقوم على أربعة قواعد مهمة يمكن من  
خلالها للإدارة ترجمة أهدافها إلى معايير محددة لتقدير الأداء.

#### **دـ- تخفيض التكاليف**

يدفع تقييم أداء الأنشطة إلى التحسين المستمر لها وتطوير أدائها، وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة  
التي يحصل عليها المستهلك.

ويقصد بالتحسين المستمر، إجراء تحسينات على عملية التشغيل، في صورة تحسينات طفيفة متتالية  
تخص العمليات، ويكون الهدف منها هو تخفيض التكلفة.

يعتبر التحسين المستمر هدف متحرك باستمرار ويعني متابعة مستمرة من أجل:

- تلبية احتياجات العملاء من خلال تحسين الموصفات بإستمرار وفق متطلبات وإحتياجات العملاء؛
- تخفيض التكاليف باستمرار لحفظ على الميزة التنافسية، وهو هدف متحرك يتحقق باعتماد إنتاج خال من  
العيوب.

يتتحقق تخفيض التكاليف بتقليص الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة من خلال العمل على تحسين  
العملية أو المنتج (تحسين تصميم المنتج، تحسين ترتيب الأدوات....)، إقصاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة من  
خلال إجراء تعديل على مستوى العمليات أو المنتج

#### **5- أهمية إدارة التكاليف حسب الأنشطة **ABM****

تبذر أهمية نظام ABM في التحكم في التكاليف، عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة  
ومسبباتها، والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف القيمة، أي الاستغناء عن  
تكاليف هذه الأنشطة.

تعتبر إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM أسلوب لإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن  
طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط باستهلاك الموارد. وهو ما يسمح بتصنيف  
الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة، وأنشطة غير مضيفة للقيمة وذلك بهدف التخفيض من التكاليف.

يمكن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM إدارة المؤسسة من الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل يمكن تبسيط العمليات؟
- كيف يمكن تحقيقها بشكل مختلف؟

- ما الذي يمنع من تحقيق الأفضل؟

يسمح نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM بإعادة تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن؛

- إكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر، والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة لقيمة وتحسين أدائها؛

- إعادة تشكيل العمليات للتقليل من تعقيدها وذلك بالاستعانة بأنشطة ثانوية؛

- تحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغيير في التكاليف.

يساعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والخاصة بالعمليات:

- قرار التسعير: والذي يعتبر من أهم القرارات الإدارية، وهو يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في ظل نظام ABC ، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة بتسويق المنتج من حيث طبيعة المنتجات المنافسة، والتدخل الحكومي، وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية.

- مزيج المنتجات: والتي هي من بين القرارات التي تحتاج لوجود معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسويقية الملائمة، والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح.

- قرار تصميم المنتجات: إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة، يعتمد على مدى ملائمة منتجاتها لرغبات العملاء، إضافة إلى تحقيقها لأهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائماً إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلبي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة، الثقة، الضمانات والسعر المناسب. إن قرار تصميم المنتج وتسعيره مرتبطة معاً لأنهما يشكلان البديل المطروحة من قبل المستهلك في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية طلبات العملاء بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة في تحليل طلبات العملاء وتنفيذها بأقل تكلفة ممكنة.

- قرار توفير موارد الإنتاج: يوفر نظام ABC معلومات عن تكاليف الإنتاج تسمح باتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة.

يعتمد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM على المقارنة المرجعية، من أجل دراسة ومقارنة وتقدير عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل. ويقصد بالمقارنة المرجعية، البحث المستمر للحصول على أكثر الطرق كفاءة في إنجاز المهمة من خلال المقارنة مع مؤسسات أخرى، أو ضمن نفس المؤسسة ما بين وحداتها الفرعية وذلك من خلال الخطوات التالية:

- تحديد مهام وأهداف المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما ينتظره العملاء؛

- تحديد ووصف عمليات المؤسسة؛

- من بين كل العمليات يتم تحديد العمليات الأكثر أهمية فيما يتعلق بتحقيق المهام والأهداف المحددة؛

- يتم اختيار مؤسسة مرعية بالنسبة لكل عملية ذات أهمية؛

- التحديد من بين تجارب المؤسسات المرجعية، تلك القابلة للتكييف مع ثقافة المؤسسة؛

الشروع في التحسينات.

## 6- أهداف إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM تلعب دوراً حيوياً في تمكين المؤسسات من فهم أفضل لتكلاليها، مما يسهم في تحسين كفاءة العمليات وتحقيق رضا العملاء وزيادة الربحية. وعموماً تتمثل أهم أهداف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM في النقاط التالية:

يتم ذلك من خلال معرفة الأنشطة التي تستهلك الموارد بشكل رئيسي، حيث يمكن تخصيص الموارد بشكل أفضل لضمان استخدامها بكفاءة عالية.

#### ب- زيادة الكفاءة وتقليل الهدر

تساهم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM في تحسين كفاءة العمليات عن طريق التخلص من الأنشطة غير الضرورية أو التي لا تضيف قيمة، ما يقلل من الهدر ويساعد أداء المؤسسة.

#### ج- تحليل الربحية

تعمل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM على تقييم مدى ربحية كل منتج أو خدمة أو حتى عميل، حيث يمكن تحديد الأنشطة التي تزيد من الربحية والأنشطة التي تؤدي إلى تكاليف غير ضرورية.

#### د- تحسين تكلفة المنتج والتسويق

تؤدي إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM إلى تقدير تكاليف المنتجات أو الخدمات بشكل أكثر دقة، مما يتتيح تحديد أسعار تتماشى مع التكلفة الحقيقية والقيمة المضافة، وبالتالي تحقيق هوامش ربحية مناسبة.

#### هـ تعزيز ثقافة التحسين المستمر

تشجع إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM على مراجعة العمليات وتقييم الأنشطة بانتظام للبحث عن فرص التحسين المستمر، مما يعزز من ثقافة الأداء المستدام.

#### و- تحقيق رضا العملاء

عندما تتحسن كفاءة العمليات وتتصبح التكاليف أكثر دقة، يمكن توجيه الموارد نحو الأنشطة التي تلبى احتياجات العملاء وتزيد من رضاهم، مثل تحسين جودة المنتج أو تقليل وقت التسليم.

### 7- مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM

لتطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، تحتاج الشركة إلى اتباع خطوات واضحة تمكّنها من تحديد الأنشطة وتحليل التكاليف وربطها بالمنتجات أو الخدمات. وفيما يلي الخطوات الأساسية لتطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة:

#### أ- تحليل تحديد الأنشطة

تبدأ هذه الخطوة بتحليل جميع الأنشطة التي تجري داخل المؤسسة، سواء كانت مرتبطة بالإنتاج أو الخدمات. حيث يتم تقسيم الأنشطة إلى أنشطة رئيسية تتعلق مباشرة بالمنتجات، وأنشطة غير رئيسية أو داعمة تساهم بشكل غير مباشر.

يمثل تحليل الأنشطة الخطوة الأولى والأساسية في تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتم فيها تحديد جميع الأنشطة التي تساهم في تقديم المنتج أو الخدمة. ويساعد هذا التحديد في تقسيم العمليات إلى وحدات صغيرة قابلة للتحليل والتقييم، مما يجعل عملية تخصيص التكاليف أكثر دقة.

تنتمي أهم خطوات تحديد الأنشطة إلى:

- **فهم العمليات التشغيلية بشكل شامل:** تبدأ عملية تحديد الأنشطة بفهم شامل لكيفية سير العمليات داخل المؤسسة، من استلام المواد الخام حتى تسليم المنتج النهائي. ويساعد هذا في التعرف على جميع العمليات التي تساهم في خلق القيمة، سواء كانت مرتبطة مباشرة بالإنتاج أو الداعمة له.

- **تصنيف الأنشطة حسب الوظائف أو الأقسام:** يتم تقسيم الأنشطة بناءً على الوظائف أو الأقسام (مثل الإنتاج، المشتريات، التسويق، المبيعات، الصيانة، وخدمة العملاء). يساعد التصنيف الوظيفي على تسهيل عملية تحديد الأنشطة من خلال التركيز على كل قسم على حدة، وفهم الأنشطة الأساسية التي يقوم بها.

- **تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد:** في هذه الخطوة، يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك أكبر قدر من الموارد، مثل المواد، الوقت، الطاقة، والموظفين. ويشمل ذلك تحديد الأنشطة التي تتطلب عمالة مكثفة أو استخدام معدات باهظة التكلفة، وهي الأنشطة التي يجب التركيز عليها عند تحليل التكاليف.

- المحور الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM** —————**الدكتور: بول جبال فريد**
- **تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة غير ذات قيمة مضافة:** الأنشطة ذات القيمة المضافة هي الأنشطة التي تساهم بشكل مباشر في تحسين المنتج أو الخدمة وتلبية احتياجات العملاء، مثل عمليات الإنتاج أو الجودة. والأنشطة غير ذات القيمة المضافة هي الأنشطة التي لا تؤدي إلى تحسين مباشر للمنتج أو خدمة العميل، مثل إعادة العمل أو الفحص الزائد، وتعتبر فرضاً لتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف.
  - **وضع وصف تفصيلي لكل نشاط:** يعد وصف تفصيلي لكل نشاط خطوة هامة لفهم نطاقه وتحديد الموارد التي يحتاجها بدقة. يجب أن يشمل الوصف تفاصيل مثل الوقت المستغرق، المعدات أو الآلات المستخدمة، والموظفين المسؤولين عن النشاط.
  - **تحديد علاقات الأنشطة ببعضها البعض:** يتم تحديد كيفية تفاعل الأنشطة مع بعضها البعض، حيث تتكون العمليات المعقدة غالباً من عدة أنشطة متراقبة. تساعد هذه العلاقات في فهم التسلسل الصحيح للأنشطة وتحديد تأثير كل نشاط على الأنشطة الأخرى.
  - **رسم خريطة لأنشطة:** تستخدم خريطة الأنشطة لتوضيح جميع الأنشطة المرتبطة بإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وعرض التدفق بين هذه الأنشطة. تعتبر هذه الخريطة أداة بصرية فعالة تساعد في تحليل الأنشطة وتحديد أماكن التحسين الممكنة.
  - **التحقق من شمولية الأنشطة وتحديثها بانتظام:** بعد تحديد جميع الأنشطة، يتم التأكد من أن كل الأنشطة ذات الصلة قد تم تضمينها، وأنه لا توجد أنشطة مهمة تم إغفالها. ينبغي تحديث الأنشطة بانتظام لتوافق مع أي تغييرات في عمليات الشركة أو السوق.

#### **بـ- تحليل عوامل التكلفة**

عوامل التكلفة هي المتغيرات التي تؤثر على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة. ويشمل ذلك عدد ساعات العمل، عدد مرات تشغيل الآلات، أو كمية المواد المستخدمة. بحيث يجب اختيار عوامل التكلفة المناسبة لكل نشاط بدقة، لأن هذه العوامل هي التي ستحدد كيفية تخصيص التكاليف لاحقاً.

يعتبر تحليل عوامل التكلفة هو خطوة أساسية في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تركز هذه الخطوة على تحديد العوامل التي تؤدي إلى استهلاك الموارد في كل نشاط. تسمى هذه العوامل "محركات التكلفة"، لأنها توضح السبب وراء التكاليف وتساعد في فهم كيفية توزيعها على الأنشطة المختلفة.

تتمثل أهم خطوات تحديد عوامل التكلفة في:

- **تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد لها:** بعد تحديد الأنشطة، يتم التعرف على الموارد التي تستخدمها هذه الأنشطة، مثل العمالة، المواد الخام، الوقت، والمعدات. وتخصيص الموارد لأنشطة معينة يظهر العوامل التي تؤثر على تكاليف هذه الموارد و يجعلها أكثر وضوحاً.

- **تحليل مسببات التكاليف داخل كل نشاط:** لكل نشاط، يتم تحديد العوامل التي تؤثر على زيادة تكلفته، مثل عدد ساعات العمل، عدد الوحدات المنتجة، أو مرات التكرار. ويساعد هذا التحليل في معرفة مدى تأثير هذه العوامل على استهلاك الموارد وتكاليف النشاط.

- **تصنيف محركات التكلفة حسب طبيعتها:** يتم تصنيف عوامل التكلفة إلى عدة أنواع حسب طبيعتها (محركات الحجم، محركات الوقت، محركات المعاملات، محركات التعداد)

- **ربط محركات التكلفة بالتكاليف الفعلية للموارد:** بعد تصنيف العوامل، يتم ربطها بالتكاليف الفعلية للموارد المستخدمة، مثل تكلفة العمالة، وتكلفة استهلاك الطاقة، وتكلفة المواد الخام. ويساعد هذا الرابط في تحديد تكلفة كل محرك تكلفة بدقة، مما يعطي صورة واضحة للتكاليف التي تؤثر عليها هذه العوامل.

- **تحليل تأثير كل محرك تكلفة على الربحية:** يتم تحليل تأثير كل محرك تكلفة على الربحية النهائية للمنتج أو الخدمة، بحيث يتم التعرف على العوامل الأكثر تأثيراً في زيادة التكلفة وتقليل الربحية. ويمكن هذا التحليل من توجيه الجهود نحو تحسين أو تقليل تأثير محركات التكلفة العالية.

- المحور الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM ——————**الدكتور: بولحبال فريد**
- تحديد محركات التكلفة الرئيسية للتحكم فيها: بناءً على التحليل، يتم تحديد محركات التكلفة التي يمكن التحكم فيها أو تحسينها، والتي تعتبر فرصة لقليل التكاليف أو تحسين الكفاءة. ويتم التركيز على محركات التكلفة ذات التأثير الأكبر على تكاليف الأنشطة، والتي يمكن تحسينها دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة.
  - تحديث عوامل التكلفة بشكل دوري: يجب تحديث عوامل التكلفة بانتظام، نظراً لأن ظروف السوق والتقييمات المستخدمة قد تتغير، مما يؤثر على تكاليف الموارد وطرق استهلاكها. ويساعد التحديث الدوري في الحفاظ على دقة التكاليف وإدارة الأنشطة بكفاءة أكبر.

#### **جـ- تحليل تجميع التكاليف حسب الأنشطة**

في هذه الخطوة، يتم تجميع التكاليف لكل نشاط على حدة، وذلك من خلال تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

تجميع تكاليف الأنشطة هو مرحلة أساسية في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم جمع تكاليف الأنشطة المختلفة ووضعها في "مراكز تكلفة" محددة بناءً على الأنشطة التي تستهلك الموارد. يهدف تجميع التكاليف إلى توضيح تكلفة كل نشاط بدقة وإظهار التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة تقدمها المؤسسة.

تمثل أهم خطوات تجميع تكاليف الأنشطة فيما يلي:

- **تحديد مراكز التكلفة لكل نشاط:** تبدأ عملية التجميع بتحديد مراكز التكلفة التي يتم فيها تجميع تكاليف الأنشطة المتراقبة. ويخصص مركز تكلفة محدد لكل نشاط رئيسي أو مجموعة من الأنشطة المشابهة، مثل "مركز تكلفة الصيانة" أو "مركز تكلفة الإنتاج".
- **جمع التكاليف المباشرة لكل نشاط:** يتم جمع التكاليف المباشرة المرتبطة مباشرة بكل نشاط، مثل تكلفة المواد الخام، العمالة المباشرة، أو المعدات المستخدمة. وتسهم هذه الخطوة في حساب تكلفة كل نشاط بدقة دون تأثير العوامل غير المباشرة.

- **توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة:** التكاليف غير المباشرة مثل تكاليف الكهرباء، الإيجار، أو التكاليف الإدارية يتم توزيعها على الأنشطة المختلفة بناءً على محركات التكلفة التي تم تحديدها سابقاً.

- **حساب إجمالي تكلفة كل نشاط:** بعد تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة، يتم حساب التكلفة الإجمالية لكل نشاط من خلال جمع هذه التكاليف.

- **تحليل تكاليف الأنشطة وتحديد النشاطات ذات التكلفة العالية:** بعد تجميع التكاليف، يتم تحليل كل مركز تكلفة وتحديد الأنشطة ذات التكلفة العالية. يساعد هذا التحليل في توجيه الجهود نحو الأنشطة التي تتطلب تحسينات لقليل التكاليف أو زيادة الكفاءة.

- **إعداد تقارير تكاليف الأنشطة للإدارة:** يتم إعداد تقارير تتضمن معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط ومركز تكلفة، حيث تقدم للإدارة لرؤية شاملة عن كيفية استهلاك الموارد. تساعده هذه التقارير في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين العمليات وتقليل التكاليف.

- **مراجعة وتحديث بيانات التكلفة بانتظام:** بما أن تكاليف الأنشطة تتأثر بتغيرات السوق أو التحسينات التشغيلية، يجب مراجعة بيانات التكلفة وتحديثها بشكل دوري. ويسهم هذا التحديث في الحفاظ على دقة تكلفة الأنشطة وتقديم بيانات دقيقة وملائمة لتحليل الأداء.

#### **دـ- حساب تكلفة المنتج أو الخدمة**

بعد تخصيص التكاليف لكل نشاط، يتم تجميع التكاليف المرتبطة بكل منتج أو خدمة. ويتم تحويل التكاليف على المنتجات أو الخدمات بناءً على استفادتها من كل نشاط.

هذه الخطوة تمكن المؤسسة من تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة أعلى. مما يساعد في تحسين استراتيجيات التسعير وزيادة الربحية.

تمثل أهم خطوات حساب تكلفة المنتج أو الخدمة في إدارة التكاليف حسب الأنشطة في:

#### **- تحديد الأنشطة**

- تحديد محرّكات التكلفة
  - جمع التكاليف المباشرة
  - تجميع تكاليف الأنشطة
  - حساب التكلفة الإجمالية للمنتج
  - إضافة التكاليف الإضافية (إذا لزم الأمر)
- هـ تحليل الربحية وتقدير الأداء**

بعد حساب التكاليف، يتم تحليل مدى ربحية كل منتج أو خدمة بناءً على تكاليف الأنشطة. ويساعد هذا التحليل في تقدير الأداء العام للأنشطة ومعرفة الأنشطة التي تساهم بشكل أكبر في الربحية وتلك التي تشكل عبئاً مالياً.

يمثل تحليل الربحية وتقدير الأداء خطوة أساسية في عملية إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتم فحص مدى فعالية الأنشطة المختلفة في تحقيق الأرباح وتقدير كفاءة العمليات. هذه الخطوات تساعده في اتخاذ قرارات مدروسة لتحسين الربحية وتحديد الفرص المتاحة لتحسين الأداء.

تتمثل أهم خطوات تحليل الربحية وتقدير الأداء في:

- **تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية وغير الأساسية:** يتم أولاً تحديد الأنشطة الرئيسية التي تتضمن قيمة مباشرة إلى المنتج أو الخدمة، مثل الإنتاج والتسويق، مقابل الأنشطة غير الأساسية أو الداعمة، مثل الصيانة والإدارة. ويسمح هذا التحديد بمعرفة الأنشطة التي تساهم فعلياً في خلق القيمة وتحقيق الأرباح، مما يسهل التركيز على تحسينها.
- **تصنيف التكاليف للمنتجات أو الخدمات بدقة:** بعد تجميع التكاليف حسب الأنشطة، يتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات التي تستفيد من هذه الأنشطة. ويسمح هذا التصنيف بمعرفة التكلفة الحقيقة لكل منتج أو خدمة، وبالتالي تحديد المنتجات أو الخدمات الأكثر ربحية والأقل ربحية.
- **تحليل هامش الربح لكل منتج أو خدمة:** يتم حساب هامش الربح عن طريق طرح تكاليف الأنشطة من الإيرادات التي يولدها كل منتج أو خدمة. ويساعد هامش الربح في تقدير مدى ربحية كل منتج، وتحديد المنتجات أو الخدمات ذات العوائد الأعلى أو تلك التي قد تسبب خسائر.
- **تقييم الكفاءة التشغيلية للأنشطة:** يتم تقييم مدى كفاءة الأنشطة في استخدام الموارد المتاحة لتقديم المنتجات أو الخدمات. ويشمل التقييم معرفة ما إذا كانت هناك أي أنشطة يمكن تحسينها أو تقليل تكاليفها دون التأثير على الجودة أو الإنتاجية. كما يتم أيضاً دراسة إمكانية التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مباشرة.
- **تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة والأنشطة غير المضافة:** تصنيف الأنشطة إلى ذات قيمة مضافة (تسهم مباشرة في تلبية احتياجات العملاء وزيادة القيمة) وذات قيمة غير مضافة (أنشطة تستهلك موارد دون أن تضيف قيمة واضحة). حيث أن تحليل الأنشطة غير المضافة يساعده في معرفة الأنشطة التي يمكن التخلص منها أو تحسينها لتحقيق فوائد.
- **تحليل استجابة التكلفة والإيراد للتغيرات السوق:** يتم دراسة كيفية تأثير التغيرات في حجم الإنتاج أو الأسعار على الربحية. ويساعد هذا التحليل على فهم السيناريوهات المختلفة وتحليل النقطة التي يتم عندها تحقيق الأرباح (نقطة التعادل).
- **مقارنة الأداء بالمؤشرات السابقة والمعايير الصناعية:** يتم مقارنة نتائج الأداء الحالية بالأداء السابق أو بالمعايير المطبقة في نفس الصناعة. حيث تساعده هذه المقارنة في تحديد ما إذا كانت المؤسسة تقدم نحو تحقيق أهدافها أم لا، وكذلك تحديد مدى قدرتها على المنافسة في السوق.
- **إعداد تقارير الأداء المالي وتحليلها:** إعداد تقارير دورية تعكس الأداء المالي بناءً على الأنشطة وقياس الربحية وتحديد العوامل المؤثرة فيها. وهذه التقارير تساعده في عرض البيانات بطريقة واضحة للإدارة وتسهيل عملية اتخاذ القرارات.

بناءً على النتائج والتحليل، يتم اتخاذ قرارات لتحسين كفاءة الأنشطة وتقليل التكاليف. وتتضمن القرارات تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها، الأنشطة التي يمكن التخلص منها، أو الأنشطة التي تحتاج إلى إعادة هيكلة.

في إطار إدارة التكاليف على أساس الأنشطة تعد عملية اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين من أهم الخطوات التي تُسهم في تعزيز الأداء وزيادة الربحية. وبعد تحليل الربحية وتقييم الأداء، تستطيع المؤسسة تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها، وإجراء التعديلات اللازمة لتحسين كفاءة العمليات وتقليل التكاليف.

وفيما يلي توضيح لكيفية اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين:

- **تحليل الأنشطة لتحديد الفعالية والكافأة:** يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد بشكل غير فعال والتي لا تضيف قيمة واضحة إلى المنتج أو الخدمة. حيث تعتبر الأنشطة ذات القيمة غير المضافة، مثل عمليات إعادة العمل أو الفحص الزائد، فرصاً لتقليل التكلفة من خلال تحسين الكفاءة أو التخلص منها إذا كانت غير ضرورية.

- استخدام مؤشرات الأداء لاتخاذ قرارات فعالة: مؤشرات الأداء التي تم تحديدها وتقييمها أثناء التحليل تساعده في تحديد الأنشطة التي تحقق أفضل نتائج وأقل تكاليف. ويتم التركيز على الأنشطة ذات القيمة العالية لتحسينها، والحد من الأنشطة ذات القيمة المنخفضة أو تحسينها لتقليل التكاليف.

- تحديد فرص التحسين وفقاً للبيانات المالية والتشغيلية: تستند القرارات إلى البيانات المالية، حيث يتم التركيز على الأنشطة التي تتسبب بتكليف مرتفعة مقارنة بالعوائد الناتجة عنها. ويتم تحليل الفرص المتاحة للتحسين من خلال تقليل الهدر، تحسين استخدام الموارد، أو زيادة الإنتاجية في الأنشطة ذات القيمة المضافة.

- تطبيق منهج التحسين المستمر: تشجيع ثقافة التحسين المستمر تساعده على البحث عن طرق مبتكرة لتعزيز الكفاءة وتخفيض التكاليف في الأنشطة المختلفة. ويعتمد على أدوات تحسين العمليات مثل منهجهة كايزن (Kaizen) أو ستة سيغما (Six Sigma) لتحليل الأنشطة وتحسين العمليات بطرق مستدامة.

- إعادة تخصيص الموارد: بناءً على تحليل التكلفة والعائد للأنشطة المختلفة، يتم إعادة تخصيص الموارد إلى الأنشطة الأكثر فائدة وربحية. وتساهم هذه الخطوة في تعظيم الاستفادة من الموارد، حيث يتم تخصيصها بفعالية لتحقيق أفضل النتائج الممكنة.

- تحليل التكلفة مقابل المنفعة: يستخدم تحليل التكلفة مقابل المنفعة لمقارنة تكلفة الأنشطة بالعوائد المتوقعة منها. وبناءً على هذا التحليل، يتم اتخاذ قرارات بإلغاء الأنشطة التي تستهلك موارد كبيرة وتحقق عوائد منخفضة، وتحسين أو تعزيز الأنشطة ذات العائد العالي.

- الاستفادة من التقنيات الحديثة لتعزيز كفاءة الأنشطة: يمكن استخدام التكنولوجيا، مثل التحليلات المتقدمة، لتقليل تكاليف الأنشطة وتحسين الإنتاجية. حيث تساعد الرقمنة في تقليل وقت العملية، الحد من الأخطاء، وتخفيض التكاليف العامة للأنشطة.

- إجراء تجارب لتحسين الأنشطة والتأكد من فعاليتها: بعد اتخاذ قرارات التحسين، يتم تنفيذ تجارب على الأنشطة للتحقق من فعالية التعديلات وأثرها على التكاليف والأداء. وتساعد هذه التجارب في تأكيد نجاح التحسينات، وتصحيح المسار عند الحاجة قبل تطبيقها على نطاق أوسع.

#### ز- المتابعة والمراقبة

بعد تطبيق الخطوات وتحصيص التكاليف، يجب متابعة النتائج بشكل دوري للتأكد من فعالية النظام وإجراء التعديلات عند الحاجة. حيث تساعده المراقبة في تقييم الأداء على المدى الطويل وتحقيق التحسين المستمر.

تمثل المتابعة والمراقبة الخطوة الأخيرة والحيوية في تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM، حيث تضمن استمرار تحسين الأداء وتحقق استدامة الكفاءة والفعالية. تشمل هذه الخطوة عملية الرصد

**المحور الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة** **ABM** **مراقبة التسيير المعمقة** **الدكتور: بولحباب فريد**  
المنتظم وتحليل الأنشطة والتكاليف، وتحديد أي انحرافات عن الأهداف والخطط الموضوعة واتخاذ الإجراءات  
التصحيحية إذا لزم الأمر.

تتمثل أهم خطوات المتابعة والمراقبة في إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في:

- **إعداد نظام لرصد الأداء بانتظام:** يتم وضع نظام متابعة لرصد أداء الأنشطة بصورة دورية (يومية، شهرية، أو فصلية) حسب نوع النشاط وأهميته. ويساعد ذلك على قياس مؤشرات الأداء التي تم تحديدها أثناء عملية التحليل، ويتيح للمؤسسة تحديد مدى تحقق الأهداف المالية والإنتاجية.
- **تحديد مقاييس الأداء الأساسية لكل نشاط:** يتم وضع مؤشرات الأداء الرئيسية لكل نشاط، مثل الوقت، التكاليف، ونسبة الأخطاء، والتي تتيح متابعة أداء الأنشطة وفق معايير دقيقة. حيث يساعد ذلك في تحليل الانحرافات بشكل مبكر واتخاذ إجراءات تصحيحية فورية.
- **مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط:** يتم مقارنة التكاليف الفعلية والأداء الفعلي بالمعايير المخططة، مما يتيح التعرف على أي انحرافات أو تجاوزات للتكنولوجيا. ويسهل هذا التحليل تحديد الأنشطة التي تتطلب مزيداً من التركيز أو التحسين لضبط التكاليف وتقليل الهدر.
- **تحليل أسباب الانحرافات واتخاذ إجراءات تصحيحية:** عند اكتشاف انحرافات في الأداء أو تجاوز في التكاليف، يتم تحليل الأسباب الأساسية لهذه الانحرافات. وبناءً على هذا التحليل، يتم اتخاذ قرارات تصحيحية مثل تحسين العمليات، إعادة تخصيص الموارد، أو تحسين تدريب الموظفين.
- **مراجعة وتحديث خطط التحسين والتكنولوجيا بشكل دوري:** مع مرور الوقت وتغير الظروف الاقتصادية أو متطلبات السوق، يتم مراجعة وتحديث خطط التحسين والتكنولوجيا وفقاً للمتغيرات الجديدة.
- **إعداد تقارير أداء دورية للإدارة العليا:** ترفع تقارير دورية للإدارة تتضمن معلومات مفصلة عن أداء الأنشطة، مستوى تحقيق الأهداف، وأي تحديات تم رصدها. وهذه التقارير تساعد الإدارة في متابعة مستوى تقدم النظام، وتدعم اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات دقيقة.
- **الاستفادة من التكنولوجيا للتحليل والمتابعة:** يمكن استخدام أنظمة برمجيات التحليل المالي وأنظمة تخطيط الموارد التي توفر تقارير دقيقة وفورية عن أداء الأنشطة. وتسهم التكنولوجيا في تحسين سرعة ودقة المراقبة، وتتوفر رؤى واضحة عن استهلاك الموارد وتكليف الأنشطة المختلفة.
- **تشجيع ثقافة المراقبة والتحسين المستمر بين الموظفين:** تعزيز ثقافة المراقبة المستمرة والتحسين بين الموظفين من خلال تدريتهم على أهمية متابعة الأداء ورفع التقارير المنتظمة.